

# HØJESTERETS DOM

## afsagt fredag den 27. maj 2016

**Sag 148/2015**

(2. afdeling)

Peter Madsen Rederi A/S

(advokat Kaspar Bastian)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Bodil Søes Petersen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 4. afdeling den 15. juni 2015.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Vibeke Rønne, Henrik Waaben, Kurt Rasmussen og Lars Apostoli.

### **Påstande mv.**

Appellanten, Peter Madsen Rederi A/S, har nedlagt påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at rederiets aktiviteter for GEO i maj og juni 2009 er søtransportaktiviteter, jf. sømandsbeskatningslovens § 10, og at sagen skal hjemvises til SKAT til fornyet behandling. Subsidiært skal Skatteministeriet anerkende, at rederiets aktiviteter for GEO i maj og juni 2009 er søtransportaktiviteter, jf. sømandsbeskatningslovens § 10, for så vidt angår den tid, der medgik til sejlads til og fra de steder på havet, hvor GEO lavede sine undersøgelser, og at sagen skal hjemvises til SKAT til fornyet behandling.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

Anken omfatter dermed alene de aktiviteter, som er udført med fartøjet Merete Chris for den rådgivende ingeniørvirksomhed GEO i maj og juni 2009.

## **Anbringender**

Peter Madsen Rederi A/S har navnlig anført, at GEO's medarbejdere foretog havbundsundersøgelser med henblik på etablering af en havvindmøllepark ved Anholt, men besætningen deltog ikke i dette undersøgelsesarbejde. Opgaven for Merete Chris og besætningen var således alene at foretage transport af GEO's medarbejdere og deres udstyr til de positioner på havet, hvor undersøgelserne fandt sted, og at sejle medarbejderne og udstyret retur. GEO's udstyr blev lastet og losset af skibets besætning, som også betjente skibets kran, når GEO's udstyr skulle placeres på havbunden og løftes op igen. Arbejdet med lastning og losning af gods er en helt sædvanlig arbejdsopgave i forbindelse med søtransport, og der var ikke tale om, at skibet blev ombygget med henblik på udførelsen af opgaverne for GEO.

Arbejdsopgaverne for GEO er omfattet af begrebet "søtransportaktiviteter" i sømandsbeskatningslovens § 10, stk. 2, og kan derfor danne grundlag for refusion efter denne bestemmelse, idet fartøjet Merete Chris er en sandsuger med en bruttotonnage på over 20 tons.

Det fremgår af lovens forarbejder, at det har været hensigten, at refusion skal ydes i videst muligt omfang inden for de rammer, der følger af de EU-retlige begrænsninger. Disse begrænsninger fremgår af EU-Kommissionens meddelelse fra 2004 om EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren. Søtransportbegrebet i den danske lov skal derfor også fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige søtransportbegreb, som er anvendt i retningslinjerne fra EU-Kommissionen, og som er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92. Det følger af forordningerne og EU-Domstolens praksis, at søtransportaktiviteter består af tjenesteydelser i form af transport af gods eller passagerer, og at der i øvrigt skal anlægges en bred fortolkning af begrebet. På baggrund af den EU-retlige fortolkning af søtransportbegrebet kan der ikke være tvivl om, at de aktiviteter, som Merete Chris har udført for GEO, er omfattet af bestemmelsen i lovens § 10.

Sammenhængen mellem DIS-skatteordningen og tonnageskatteloven, som følger af sømandsbeskatningslovens § 5, gælder ikke for refusionsordningen i henhold til lovens § 10. Derfor er det ikke afgørende for retten til refusion efter § 10, om der er tale om aktiviteter, som kan være omfattet af tonnageskatteloven. Hvis virksomheden er udelukket fra tonnagebeskatning efter reglen i tonnageskattelovens § 8, betyder det således ikke nødvendigvis, at virksomhe-

den ikke vil kunne kvalificeres som søtransportaktivitet efter sømandsbeskatningslovens § 10. Virksomheden, som Merete Chris har udført for GEO, er i øvrigt ikke omfattet af tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 3, om entreprenørmæssig virksomhed, herunder ”bygning og reparation af ... vindmølleparker.”

Skatteministeriets fortolkning af loven fremgår af SKM 2006.602 og af ministeriets korrespondance med EU-Kommissionen forud for Kommissionens godkendelsesbeslutning af 13. januar 2009 om statsstøtte (statsstøttesag C 22/07). Der er tale om tilkendegivelser, der har fundet sted efter lovens vedtagelse, og som derfor ikke er afgørende for lovfortolkningen.

Der er intet til hinder for opdeling af aktiviteterne mellem på den ene side sejlads til og fra de forskellige destinationer på havet, hvor GEO's medarbejdere udførte havbundsundersøgelserne, og på den anden side liggetiden på disse destinationer. I hvert fald sejladsen fra havnen til de forskellige destinationer med GEO's medarbejdere og deres udstyr og retursejladsen skal henregnes til søtransportaktiviteter som nævnt i sømandsbeskatningslovens § 10, stk. 2 – og kan ikke anses for entreprenørmæssig virksomhed. Det er baggrunden for den subsidiære påstand.

Skatteministeriet har navnlig anført, at der skal foretages en helhedsbedømmelse af fartøjet Merete Chris' aktiviteter for GEO, og at disse aktiviteter ikke kan anses for søtransportaktiviteter i sømandsbeskatningslovens forstand, men derimod skal bedømmes som entreprenørmæssig virksomhed. Det betyder, at der ikke er tale om aktiviteter, som kan danne grundlag for refusion i medfør af lovens § 10.

Arbejdet på havet angik de indledende havbundsundersøgelser med henblik på etablering af en havvindmøllepark, og dette arbejde skal bedømmes som en integreret del af projektets gennemførelse. Det er således ikke til hinder for at bedømme arbejdet som entreprenørmæssig virksomhed, at det angik forberedelserne og ikke selve opførelsen af vindmøllerne det pågældende sted. For bedømmelsen af skibets deltagelse i arbejdet med vindmølleprojektet er det afgørende, at dets tilstedeværelse på undersøgelsesstederne var nødvendig, mens undersøgelserne fandt sted, og at det i øvrigt også var skibets kran, der blev benyttet ved anbringelsen af måleudstyret på havbunden og ved optagelsen af udstyret efter endt brug. Kranen blev betjent af skibets besætning, som dermed også deltog i arbejdsprocessen.

Entreprenørskibe er ikke omfattet af de skattefordele, som følger af sømandsbeskatningsloven, herunder refusionsordningen i henhold til lovens § 10. Det ville være i strid med lovens formål at give konkurrencefordele til sandsugere, som deltager i entreprenørarbejde som f.eks. etablering af en vindmøllepark.

Rederiets antagelse om, at det er lovens formål at sikre maksimal udnyttelse af de muligheder for statsstøtte, som følger af de EU-retlige rammer, er ikke korrekt. Det er heller ikke afgørende, om det eventuelt ville være muligt at få godkendt en refusionsordning, der giver refusion for virksomhed som den i sagen omhandlede. Derimod er det afgørende, om der er tale om aktiviteter, som er omfattet af den danske støtteordning, der faktisk er anmeldt til og godkendt af EU-Kommissionen. Derfor er det også uholdbart, når rederiet anser Skatteministeriets beskrivelse af reglernes betydning i korrespondancen med EU-Kommissionen og i SKM 2006.602 for at være uden betydning for fortolkningen af reglerne. Kommissionens godkendelse af den danske ordning er således baseret på de danske myndigheders beskrivelse af ordningen og afgrænsningen af den. Statsstøtte uden for disse rammer er ikke godkendt af Kommissionen og vil derfor heller ikke lovligt kunne finde sted.

Sammenhængen mellem DIS-skatteordningen og tonnageskattelovens regler, som følger direkte af § 5 i sømandsbeskatningsloven, er også relevant for refusionsordningen i henhold til denne lovs § 10, da det ikke har været hensigten at indføre en mere lempelig praksis for refusion end for skattefritagelse efter DIS-ordningen. Det var alene administrative hensyn, der lå til grund for, at sandsugere blev dækket af en refusionsordning i stedet for den almindelige skattefritagelsesmodel, der følger af DIS-ordningen. I øvrigt var de hensyn, som lå til grund for støtteordningerne, de samme – et ønske om at sikre danske skibe internationalt konkurrencedygtige vilkår, lige konkurrencevilkår inden for EU og at undgå konkurrencefordrejning i Danmark i forhold til erhverv, som beskattes efter almindelige danske regler. Entreprenørmæssig virksomhed som nævnt i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 3, kan herefter hverken danne grundlag for beskatning efter DIS-skatteordningen eller for anvendelse af refusionsordningen i henhold til reglerne i sømandsbeskatningsloven.

Da skibets aktiviteter for GEO skal bedømmes under ét, er den opdeling, som ligger til grund for rederiets subsidiære påstand, ikke holdbar. Aktiviteterne skal således i deres helhed be-

dømmes som entreprenørmæssig virksomhed, der ikke er omfattet af begrebet ”søtransportaktiviteter” i sømandsbeskatningslovens § 10, stk. 2.

## **Retsgrundlag**

Af § 10 i sømandsbeskatningsloven fremgår bl.a.:

*”§ 10. Danske rederier, som udøver virksomhed med stenfiskerfartøjer, herunder sand-sugere, som er registreret med hjemsted her i landet med en bruttotonnage på 20 t eller derover... kan efter ansøgning få refusion, jf. stk. 2 og 3, for personer, som udfører arbejde om bord...*

*Stk. 2. Det er en betingelse for refusion, at det enkelte fartøj har egne fremdrivningsmidler og eget lastrum til transport af materialer indvundet fra havbunden, samt at fartøjet udfører søtransportaktiviteter i mindst 50 pct. af den tid, det er i drift.”*

Loven blev vedtaget som lov nr. 386 af 27. maj 2005. I bemærkningerne til lovforslaget er bl.a. anført følgende (Folketingstidende 2004-05, 2. saml., tillæg A, lovforslag nr. L 94, s. 1460 ff.):

### *”1. Lovforslagets formål.*

...

Lovforslaget har et dobbelt formål. For det første er der behov for at tilpasse reglerne om beskatning af søfolk til de nye retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren, som EU-Kommissionen udsendte i januar 2004 (EFT C 13 af 17.1.2004, s. 3), og som medlemsstaterne efter retningslinierne skal indarbejde i national lovgivning inden udgangen af juni 2005. Lovforslaget skal i denne forbindelse ses i sammenhæng med det forslag om ændring af tonnageskatteoven, som regeringen samtidig har fremsat.

Samtidig ønsker regeringen som led i bestræbelserne på at forenkle skattesystemet at foreslå væsentlige forenklinger af reglerne for beskatning af søfolk.

I øjeblikket skal reglerne om beskatning af søfolk søges i et samspil mellem regler i kil-deskatteloven, regler i ligningsloven og endelig lov om særlige fradrag til sømænd. Dertil kommer, at en del af regelsættet består af bemyndigelser til skatteministeren til at meddele dispensationer.

Regeringen ønsker at forenkle og objektivere dette regelsæt. Derfor foreslår regeringen at afskaffe det eksisterende dispensationssystem og i stedet alene basere reglerne om beskatning af søfolk på objektive kriterier. Desuden foreslås det at forenkle de ganske komplicerede regler for særlige fradrag til søfolk.

...

### *3. EU's retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren.*

EU-Kommissionen udsendte i januar 2004 reviderede retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren (EFT C 13 af 17.1.2004, s. 3). Danmark har sammen med andre medlemsstater tilkendegivet at ville indrette deres nationale regler efter de nye retningslinier inden udgangen af juni 2005. De nye retningslinier afløser et sæt retningslinier fra 1997.

Retningslinierne er ikke i juridisk forstand bindende for medlemsstaterne på samme måde som forordninger og direktiver. Med meddelelsens egne ord tager den sigte på at fastlægge de parametre, inden for hvilke statsstøtte til søtransportsektoren vil blive godkendt af Kommissionen efter de fællesskabsretlige regler og procedurer for statsstøtte i henhold til traktatens artikel 87, stk. 3, litra c) og/eller artikel 86, stk. 2. Retningslinierne har således formelt set mest karakter af en tilkendegivelse fra Kommissionen til medlemsstaterne om, hvordan man vil håndtere ansøgninger om godkendelse af statsstøtteforanstaltninger på søtransportområdet.

...

Det anføres indledningsvis i EU-retningslinierne for statsstøtte til søtransportsektoren, at retningslinierne omfatter, hvad der betegnes som tjenesteydelser inden for søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92, d.v.s. »søtransport af gods og passagerer«. Retningslinierne gælder inden for visse grænser også for bugsering og for opmudrings- og sandsugningsaktiviteter.

...

Om opmudring og sandsugning siges det i retningslinierne, at sådanne aktiviteter principielt ikke er berettiget til søtransportstøtte. Dog kan sådanne aktiviteter bringes ind under statsstøtteordninger, hvis mindst 50 pct. af fartøjets aktiviteter udgøres af søtransport.

...

Anvendelsesområdet for statsstøtteforanstaltninger på dette område er således den erhvervs-mæssige transport af gods og passagerer til søs, samt inden for visse begrænsninger bugsering og opmudring/sandsugning. Andre former for virksomhed kan ikke omfattes af statsstøtteforanstaltningerne, uanset om de foregår på eller fra et skib...

Der er intet til hinder for, at en medlemsstat gennemfører statsstøtteforanstaltninger, som er mindre vidtgående, end retningslinierne åbner mulighed for. Statsstøtteforanstaltninger skal som før nævnt under alle omstændigheder notificeres og godkendes af Kommissionen, før de kan sættes i værk, men der er ingen EU-retlig forpligtelse for medlemsstaterne til at udfylde rammen fuldt ud. Hvis en medlemsstat derimod måtte ønske at give statsstøtte ud over de rammer, der her er fastlagt, vil Kommissionen næppe kunne give sin godkendelse, og en sådan foranstaltning vil dermed ikke kunne sættes i værk.

#### *4. Lovforslagets indhold.*

Som ovenfor nævnt er formålet med dette lovforslag dels at tilpasse reglerne om beskattning af søfolk til de nye EU-retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren, dels at foretage en forenkling af regelsættet.

...

De væsentligste ændringer i forhold til de gældende regler er følgende:

- Anvendelsesområdet for DIS-ordningen bliver det samme som for tonnageskatteordningen. DIS-ordningen (beskatning af søfolk ombord på danske skibe) og tonnageskatteordningen (beskatning af danske rederier) er begge i EU-retlig forstand statsstøtteordninger, og de hviler på samme EU-retlige grundlag. Derfor bør de også have samme anvendelsesområde, medmindre andet følger af EU-reglerne.

...

- Det gøres muligt for ejere af sandsugerfartøjer at modtage statsstøtte til arbejdsrelaterede omkostninger inden for de begrænsninger, det efter statsstøtteretningslinierne bliver tilladt. Dette vil efter lovforslaget ske, ved at sådanne rederier efter nærmere regler kan få refusion for personer, som udfører arbejde ombord på sådanne fartøjer.

...

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

...

*Til § 6*

...

For *sandsugeres* vedkommende er situationen i øjeblikket den, at sådanne fartøjer ikke kan registreres i Dansk Internationalt Skibsregister, og at ansatte ombord på sandsugere således ikke kan gøre brug af DIS-skatte reglerne. Dette gælder i praksis dog kun delvis, idet sandsugere kun holdes ude af DIS, så længe de arbejder på grundlag af en indvindingstilladelse efter råstofloven. Er der ikke udstedt indvindingstilladelse, eller er tilladelsen deponeret, registreres sandsugere efter praksis i DIS som lastskibe med deraf følgende DIS-skattefritagelse for de personer, der arbejder ombord.

Denne praksis vil med de nye statsstøtteretningslinier ikke kunne opretholdes. Det siges således direkte i retningslinierne, at sandsugning m.v. principielt ikke er berettiget til søtransportstøtte. Dog kan sådanne aktiviteter bringes ind under statsstøtteordninger, hvis mindst 50 pct. af fartøjets aktiviteter udgøres af søtransport. Det påhviler efter statsstøtteretningslinierne i sådanne tilfælde rederierne at føre adskilte regnskaber for søtransportaktiviteterne.

For at en sandsuger efter statsstøttereglerne skal kunne bringes ind under DIS-ordningen, skal den således udføre søtransportopgaver i mindst halvdelen af den tid, den er i drift. Dette er efter det foreliggende en forudsætning, som ikke altid er opfyldt. Herefter vil en person ombord på en sandsuger kunne være skattepligtig efter de almindelige regler i nogle perioder og efter DIS-reglerne i andre, alt efter om 50-pct.kravet er opfyldt.

En sådan ordning vil være vanskelig at administrere, hvis det skal ske inden for en skattefritagelsesordning som DIS-ordningen. Regeringen har derfor valgt at foreslå en anden løsning for sandsugere, nemlig en refusionsordning, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 10.

...

*Til § 10*

Statsstøtte til arbejdsrelaterede omkostninger i søtransportsektoren kan gives på to måder. Enten kan de pågældende søfolk få udbetalt en skattefri nettohyre, eller også kan rederierne helt eller delvis få refunderet den skat og de sociale bidrag, som opkræves hos søfolkene. Medlemsstaterne kan frit vælge, hvilken metode man vil anvende, og det er også muligt at kombinere de to metoder.

Der er under bemærkningerne til lovforslagets § 6 ovenfor redegjort for, at det vil være vanskeligt at indrette den eksisterende skattefritagelsesordning – DIS-ordningen – på en sådan måde, at den vil kunne rumme de muligheder, der efter EU-retningslinierne er for at give statsstøtte til sandsugere. Sådan støtte kan kun gives i det omfang, at det enkelte fartøj anvendes til søtransportaktiviteter i mindst 50 pct. af den tid, det er i drift.

Regeringen ønsker at udfylde EU's retningslinier for statsstøtte til søtransportsektoren bedst muligt, og det foreslås derfor, at det gøres muligt at give sandsugerederier en refusion for personer, der arbejder ombord på sådanne fartøjer, jf. nedenfor.

Det vil være en betingelse for refusion, at det enkelte fartøj har egne fremdrivningsmidler, at det har lastrum til transport af materialer indfundet fra havbunden, og at fartøjet som nævnt udfører søtransportaktiviteter i mindst halvdelen af den tid, det er i drift.

...”

Som bilag til lovforslaget er indsat EU-Kommissionens meddelelse C (2004) 43 om EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (2004/C 13/03). I retningslinjerne hedder det bl.a.:

## ”2. ANVENDELSESOMRÅDET OG OVERORDNEDE MÅLSÆTNINGER FOR DE REVIDEREDE RETNINGSLINJER FOR STATSSTØTTE

...

Nærværende retningslinjer gælder for tjenesteydelser inden for søtransport, som disse er defineret i forordning (EØF) nr. 4055/86 og forordning (EØF) nr. 3577/92, dvs. »søtransport af gods og passagerer«. De gælder også i bestemte tilfælde for bugsering og opmudrings-/sandsugningsaktiviteter.

...

## 3. FISKALE OG SOCIALE FORANSTALTNINGER TIL FORBEDRING AF KONKURRENCEEVNEN

...

»Opmudring/sandsugning« er principielt ikke berettiget til søtransportstøtte. Beskatningsordningerne for virksomheder (f.eks. tonnageafgift) kan kun anvendes for opmudrings-/sandsugningsfartøjer, hvis aktiviteter udgør »søtransport« - dvs. transport på havet af opgravede materialer – for over 50 % af deres årlige driftstids vedkommende og kun for sådanne transportaktiviteter. Kun opmudrings-/sandsugningsfartøjer, der er registreret i en medlemsstat, kan komme i betragtning (undtagelse fra flagtilknytningen er



ikke mulig). I sådanne tilfælde kræves der adskilte regnskaber for søtransportaktiviteterne.<sup>(4)</sup>”

I note 4 til meddelelsen fra Kommissionen hedder det:

”<sup>(4)</sup> De fartøjer, der benyttes af disse virksomheder, opgraver også materialer, som de bagefter transporterer. Opgravning eller opmudring som sådan berettiger ikke til statsstøtte til søtransport.”

I § 13, stk. 1, i bekendtgørelsen om beskatning af søfolk (bekendtgørelse nr. 361 af 7. maj 2009 – tidligere bekendtgørelse nr. 653 af 28. juni 2005) hedder det:

”§ 13. Som søtransport efter § 10 anses som hovedregel:

- 1) Sejlads mellem havn og indvindingsplads.
- 2) Sejlads mellem indvindingsplads og det sted, hvor de indvundne materialer skal losses, herunder selve losningen.
- 3) Sejlads mellem lossested og havn.
- 4) Sejlads mellem indvindingspladser.
- 5) Sejlads ved assistance på foranledning af offentlig myndighed i forbindelse med oprydning efter olieudslip m.v.”

Den 13. januar 2009 traf EU-Kommissionen beslutning i statsstøttesagen C 22/07 (ex N 43/07) om godkendelse af de foranstaltninger, som Danmark har gennemført til fordel for søgående sandsugere, under forudsætning af at sejlads på indvindingspladser er udelukket fra de støtteberettigede aktiviteter, og til fordel for søgående kabelskibe. Af beslutningen fremgår bl.a.:

## ”2. DETALJERET BESKRIVELSE AF DE ANMELDTE FORANSTALTNINGER

...

### 2.1. Beskrivelse af den anmeldte ændring af DIS-ordningen

...

(11) Efter gældende dansk ret kan sandsugere ikke registreres i DIS-registeret. Sandsugere kan derfor ikke opfylde de grundlæggende betingelser for at anvende DIS-ordningen. Eftersom sandsugere desuden i et vist omfang anvendes til f.eks. konstruktionsarbejder i søterritoriet, har det været vanskeligt for Danmark at inkludere sandsugere i den generelle nettolønsordning. I stedet har Danmark besluttet at beskatte personer, som arbejder ombord på disse fartøjer i henhold til de almindelige beskatningsregler og derefter refundere skatten til rederierne, når betingelserne herfor er opfyldt.

(12) Det vil sige, at sandsugning indirekte er omfattet af DIS-ordningen og nyder de samme fordele, som gælder for rederier, hvis skibe er registreret i DIS-registret.

...

### 3. BEGRUNDELSE FOR INDLEDNING AF UNDERSØGELSESPROCEDUREN

#### 3.1. *Tvivl om støttens forenelighed med fællesmarkedet for så vidt angår kabellægning*

(21) Kommissionen anså det for umuligt at inddеле en given sørejse i dele, hvoraf nogle er omfattet af begrebet søtransport, medens andre ikke er det. Kommissionen var snarere af den opfattelse, at det – som for alle andre maritime aktiviteter – var nødvendigt at foretage en samlet vurdering og derefter konkludere, om en given sørejse fuldt ud er omfattet af definitionen på søtransport.

(22) På dette grundlag gav Kommissionen i sin beslutning om at indlede en formel undersøgelsesprocedure udtryk for det synspunkt, at udlægning af kabler i havet ikke kan siges at være en kombination af søtransport og udlægning af kabler i havet.

...

### 4. BEMÆRKNINGER FRA DANMARK OM BESLUTNINGEN OM INDLEDNING AF UNDERSØGELSEN

#### 4.1. *Bemærkninger vedrørende kabellægning*

...

#### 4.2. *Bemærkninger vedrørende sandsugning*

(30) Ifølge Danmark er det efter retningslinjerne for sandsugeres vedkommende muligt at opdele de samlede aktiviteter i søtransport og andet. De danske myndigheder finder det uforståeligt, at en tilsvarende opdeling ikke skulle kunne foretages for kabelskibe.

...

(33) I henhold til retningslinjerne er det et krav, at mindst 50 % af samtlige aktiviteter udgør søtransport, som for sandsugeres vedkommende ifølge de danske myndigheder er defineret i retningslinjerne som »... transport på havet af opgravede materialer ...«. Ifølge de danske myndigheder bør retningslinjerne fortolkes således, at transport på havet af opgravede materialer skal anses for søtransport.

...

(39) Efter de danske myndigheders opfattelse skal transport på havet af opgravede materialer betragtes som søtransport som omhandlet i retningslinjerne. Sandsugere er derfor omfattet af retningslinjerne uanset indholdet af forordning (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92, hvis sandsugere udfører søtransport (ifølge Danmark defineret som »transport på havet af opgravede materialer«) i mindst 50 % af deres driftstid.

...

(41) De danske myndigheder forklarer, at udgravnings- og opmudringsarbejder i praksis ofte(st) foretages med såkaldte spandkædegravere, som ikke har egne fremdrivningsmidler, og som også af denne grund falder uden for DIS-ordningen. Skibe med egne

fremdrivningsmidler kan omfattes af ordningen. Imidlertid er skibe beskæftiget med entreprenørmæssig virksomhed til søs også udelukket fra DIS-ordningen. Ved entreprenørmæssig virksomhed forstås bygning og reparation af havne, moler, broer, olieinstallationer, vindmølleparker og andre havanlæg.

...

## 6. VURDERING AF FORANSTALTNINGERNE

### 6.1. Kabellægning

...

### 6.2. Sandsugning

...

(79) Med hensyn til kravet om, at sandsugere skal udføre søtransport i mindst 50 % af deres driftstid, bemærker Kommissionen, at »søtransport« i forbindelse med sandsugning er defineret i punkt 3.1, 16. afsnit, i retningslinjerne som »transport på havet af opgravede materialer«, og at det ikke omfatter »opgravning eller opmudring som sådan«. I denne forbindelse bemærker Kommissionen, at opgravning eller sandsugning som sådan er udelukket fra definitionen på støtteberettigede sandsugningsaktiviteter som beskrevet i bekendtgørelsen af 27. maj 2005. Kommissionen anser endvidere »sejlads mellem indvindingsplads og det sted, hvor de indvundne materialer skal losses«, og »sejlads mellem indvindingspladser« for transport af opgravede materialer. Kommissionen medgiver også, at skibe inden for søtransport ikke altid sejler i læsset stand som følge af skævheder på visse handelsruter. Det er derfor logisk ved analogi at betragte »sejlads mellem havn og indvindingsplads« og »sejlads mellem lossested og havn« som søtransport. Tilsvarende er »losning« en integrerende del af søtransport. Endelig bemærkes, at når sandsugere yder assistance på havet på foranledning af offentlig myndighed, er den tid, de direkte og udelukkende bruger på at yde den assistance, til gavn for søtransporten.

(80) Kommissionen konkluderer derfor, at sandsugningsaktiviteter som defineret i bekendtgørelsen kan omfattes af DIS-ordningen, dog ikke når det drejer sig om aktiviteter, der svarer til »sejlads på indvindingspladser«, som ikke kan skelnes fra opgravning eller sandsugning som sådan.

...”

## Højesterets begrundelse og resultat

For Højesteret er sagen begrænset til de aktiviteter, som Peter Madsen Rederi A/S udførte for GEO i maj og juni 2009 med Merete Chris i forbindelse med havbundsundersøgelser, som GEO foretog vedrørende mulig etablering af en havvindmøllepark ved Anholt. Spørgsmålet er, om disse aktiviteter helt eller delvis kan anses for ”søtransportaktiviteter” som nævnt i sømandsbeskatningslovens § 10, med den virkning at de kan danne grundlag for refusion efter denne bestemmelse.

Det er oplyst, at Merete Chris er et særligt indrettet fartøj med en bruttotonnage på over 20 tons. Skibet kan anvendes til sandsugning, men også til andre aktiviteter, og det er bl.a. udstyret med en kran.

Opgaverne, som blev udført for GEO, bestod af sejlads med GEO's personale og udstyr til bestemte positioner på havet, hvor havbundsundersøgelserne fandt sted. Det var GEO's personale, som gennemførte undersøgelserne under anvendelse af eget udstyr, men placeringen af udstyret på havbunden skete ved hjælp af skibets kran, der blev betjent af besætningen.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget vedrørende sømandsbeskatningsloven, at formålet bl.a. var at tilpasse reglerne om beskatning af søfolk til EU-Kommissionens retningslinjer fra 2004 for statsstøtte til søtransportsektoren. I retningslinjerne er begrebet "søtransport" med henvisning til de gældende forordninger på området omtalt som "søtransport af gods og passagerer". Særligt for så vidt angår sandsugningsfartøjer er det bl.a. anført, at der kun kan blive tale om søtransportstøtte, hvis søtransportaktiviteter udgør mere end 50 % af deres driftstid. I den forbindelse er "søtransport" beskrevet som "transport på havet af opgravede materialer".

Højesteret finder, at det anførte i retningslinjerne om sandsugningsfartøjer må forstås således, at der hermed sigtes til fartøjer, som udfører sandsugningsaktiviteter og lignende. Når et sådant fartøj ikke udfører opgaver af denne karakter, men transporterer passagerer eller andet gods end opgravede materialer, må det anses for omfattet af det almindelige EU-retlige søtransportbegreb.

Hverken sømandsbeskatningsloven eller forarbejderne indeholder en nærmere fastlæggelse af søtransportbegrebet, men i lovforslagets bemærkninger til § 10 er det anført, at regeringen ønskede at udfylde EU's retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren bedst muligt. Højesteret finder derfor, at søtransportbegrebet i lovens § 10 må fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige søtransportbegreb. Der er således tale om "søtransportaktiviteter" i lovens forstand, når skibet faktisk anvendes til transport af passagerer eller gods – også når der er tale om et sandsugningsfartøj.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at den del af aktiviteterne for GEO, der blev udført med Merete Chris, og som bestod af sejlads mellem havnen og de enkelte destinationer på havet, hvor havbundsundersøgelserne fandt sted, samt sejladsen mellem de enkelte destinationer på havet, må anses for transport af passagerer og gods og derfor har karakter af "søtransportaktiviteter" som nævnt i lovens § 10, stk. 2.

Den del af skibets aktiviteter for GEO, som fandt sted på de destinationer på havet, hvor havbundsundersøgelserne blev foretaget, kan derimod ikke anses som en integreret del af søtransporten. Højesteret lægger i den forbindelse navnlig vægt på, at disse aktiviteter havde sammenhæng med skibets specialindretning – herunder med en særlig kran, der var egnet til placering af udstyr på havbunden – og at disse aktiviteter derfor ikke kan sidestilles med sædvanlig lastning eller losning af gods i forbindelse med søtransport.

Da kun den del af aktiviteterne, som bestod af sejlads med GEO's personale og udstyr til og fra de enkelte destinationer på havet, efter det anførte kan anses for søtransportaktiviteter i lovens forstand, tager Højesteret Peter Madsen Rederis subsidiære påstand til følge. Det bemærkes i den forbindelse, at lovens refusionsordning forudsætter, at der foretages en opdeling af en sandsugers aktiviteter mellem ikke refusionsberettigede sandsugningsaktiviteter på den ene side og søtransport på den anden, og at der således ikke skal foretages en helhedsbedømmelse af aktiviteterne.

Efter sagens udfald skal Skatteministeriet til Peter Madsen Rederi betale sagsomkostninger for Højesteret med 56.000 kr., hvoraf 50.000 kr. er til dækning af udgifter til advokatbistand, og 6.000 kr. er til dækning af retsafgift. For landsretten angik sagen nogle yderligere spørgsmål, som Skatteministeriet fik medhold i, og som ikke er omfattet af anken til Højesteret. Under hensyn hertil finder Højesteret, at ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for landsretten til den anden part bortset fra 4.000 kr. til dækning af udgifterne til retsafgift for landsretten, som Skatteministeriet skal betale.

### **Thi kendes for ret:**

Skatteministeriet skal anerkende, at Peter Madsen Rederi A/S' aktiviteter for GEO i maj og juni 2009 er søtransportaktiviteter, jf. sømandsbeskatningslovens § 10, for så vidt angår den

tid, der medgik til sejlads til og fra de steder på havet, hvor GEO lavede sine undersøgelser, og at sagen skal hjemvises til SKAT til fornyet behandling.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afgivelse betale i alt 60.000 kr. til Peter Madsen Rederi A/S.

Sagsomkostningsbeløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.